

Audience publique du 16 juillet 2003

Recours formé par
Monsieur ... et son épouse, Madame ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 11119 du rôle, déposée en date du 9 février 1999 au greffe du tribunal administratif par Maître Gérard SCHANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, et de son épouse, Madame ..., sans état particulier, demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 novembre 1998, par laquelle a été rejetée une réclamation introduite par Monsieur ... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1990 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 juin 1999 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au nom des demandeurs au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2002 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport et Maître Régis SANTINI, en remplacement de Maître Gérard SCHANK, en ses plaidoiries.

Faisant suite à une réclamation introduite le 1^{er} mars 1993 par Monsieur ..., agissant en son nom personnel, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1990, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », par une décision rendue le 9 novembre 1998, rejeta ladite réclamation, en retenant entre autres que l'immeuble d'habitation appartenant aux époux ...-... et situé à ..., a été habitable et donc continuellement à la disposition notamment de Monsieur ... au cours de l'année 1990, de sorte à ce que le bureau d'imposition a à bon droit pu imposer la valeur locative de l'habitation en question en refusant par ailleurs la déduction, au titre des frais d'obtention, des frais engagés par Monsieur ... au cours de l'année fiscale 1990 en vue de la restauration de la maison en question.

Ladite décision directoriale est plus particulièrement motivée comme suit :

« Considérant qu'aux termes de l'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif les réclamations pendantes au 31 décembre 1996 relèvent de la compétence du directeur de l'administration des contributions qui ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge, sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les formes et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir considéré la maison unifamiliale sise à ... et acquise par deux actes notariés du 13 novembre 1989, comme occupée par lui et les siens pendant toute l'année 1990 et par conséquent d'avoir refusé la déduction des frais d'obtention y afférents alors que pendant l'année en cause ladite maison aurait été inhabitable en raison d'importants travaux de transformation dont l'enfant commune, née le 28 avril 1989, supporterait mal les effets secondaires tels que bruits, odeurs, courants d'air etc. ;

Considérant qu'en vertu du §243 AO une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux conclusions et moyens du requérant ; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 1^{er} no 5 de l'article 98 de la loi de l'impôt sur le revenu (L.I.R.) est considérée comme revenu provenant de la location de biens la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle des dépendances ;

que pour que la valeur locative de l'habitation acquière le caractère d'un revenu, il faut que celle-ci soit effectivement utilisée par le propriétaire ou se trouve du moins continuellement à sa disposition (doc. parl. 571⁴, p. 191) ;

Considérant qu'il résulte tout d'abord de l'instruction du dossier et notamment des pièces produites que pendant l'année 1990 le réclamant déclare avoir réglé entre autres à titre de frais d'obtention outre les factures relatives à l'antenne collective, à l'impôt foncier, aux taxes communales etc., des factures pour matériaux et réparations d'un montant de 60.770 francs tout en ne versant cependant que des factures d'un apport total de quelques milliers de francs dont une facture du 2 août 1990 relative à la réparation du lave-vaisselle et tout en ne réservant aucune suite aux demandes d'une part, de compléter le montant dont il demande la déduction par la production du restant de ces factures et d'autre part, de produire celles relatives à la consommation en électricité ou en téléphone lui adressées pourtant en dates des 8 juillet 1993, 8 février 1994, 16 novembre 1995 et 16 octobre 1998 ;

qu'ensuite pour démontrer la date d'emménagement il verse une attestation de son père, par laquelle ce dernier certifie que son fils, sa belle-fille et sa petite enfant

auraient habité chez lui à ... et ce jusqu'à fin décembre 1990 inclus, ainsi qu'un certificat de résidence par lequel le bourgmestre de la commune certifie que le réclamant s'est établi ensemble avec sa famille dans la maison sise à ... à la date du 18 février 1991, alors cependant que le réclamant avoue à plusieurs reprises par écrit avoir déjà habité ladite maison pour les fêtes de fin d'année 1990 ;

qu'enfin pratiquement toutes les factures dont une police d'assurance-incendie prenant effet au 16 novembre 1989 et portant sur des meubles d'une valeur de 1.600.000 francs entreposés dans la maison sise à ..., ont été envoyées à cette dernière adresse alors que les paiements y relatifs effectués par virements renseignent trois adresses différentes ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'indépendamment de la présomption qui pèse sur le réclamant ensemble sa famille qu'ils ont occupé la maison sise à ..., pendant toute l'année 1990, l'immeuble en cause était habitable et donc continuellement à la disposition du réclamant qui pouvait donc en profiter à tout moment, même si pour d'autres raisons il a préféré habiter chez son père de sorte que le bureau d'imposition a fait une juste et exacte application de la loi fiscale ; ».

Par requête, déposée au greffe du tribunal administratif le 9 février 1999, les époux ...-... ont introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 9 novembre 1998.

Quant à la compétence et à la recevabilité

Au vu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

Le délégué du gouvernement conclut tout d'abord à l'irrecevabilité du recours en réformation dans la mesure où il a été introduit par Madame ..., en ce que celle-ci n'aurait pas été partie à la décision directoriale attaquée.

Il échet de relever que le bulletin d'impôt litigieux relatif à l'année d'imposition 1990 a été adressée tant à Monsieur ..., qu'à son épouse, Madame ..., tel que cela ressort du bulletin lui-même.

Il échet encore de constater que la réclamation datée au 23 février 1993, réceptionnée par le bureau d'imposition de Luxembourg IX le 1^{er} mars 1993, dirigée contre ledit bulletin, n'a été signée que par Monsieur

Une réclamation introduite par un époux en son seul nom ne rend pas automatiquement l'autre époux partie à cette voie de recours. Il s'ensuit qu'en l'absence de réclamation séparée par le conjoint, le recours contentieux introduit par les deux époux encourt l'irrecevabilité *omisso medio* dans la mesure où il est introduit au nom du

conjoint n'ayant pas réclamé (trib. adm. 25 août 1999, n° 10456 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, XI. Procédure contentieuse, n° 307, p. 365 et autres références y citées).

En l'espèce, il ressort des pièces et éléments du dossier, comme il vient d'être relevé ci-avant, que malgré le fait que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1990 a été adressé à Monsieur ..., ainsi qu'à son épouse, Madame ..., seul Monsieur ... a introduit une réclamation contre ledit bulletin de l'impôt sur le revenu, par son courrier précité du 23 février 1993. Il s'ensuit qu'à défaut pour Madame ... d'avoir réclamé contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1990, son recours contentieux dirigé contre la décision directoriale précitée du 9 novembre 1998 est irrecevable *omissio medio*, en ce qu'elle n'a pas saisi préalablement ledit directeur d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt précité.

Cette conclusion n'est pas éternuée par les développements du demandeur tels que contenus dans son mémoire en réplique quant à l'existence d'un mandat tacite ayant existé entre lui-même et son épouse, et concernant les actes d'administration et de jouissance, l'existence d'un tel mandat tacite ne ressortant ni des textes légaux applicables ni d'une quelconque pièce ou d'un quelconque élément du dossier soumis au tribunal.

Pour le surplus, le recours en réformation, en ce qu'il a été introduit par Monsieur ... est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose avoir acquis, ensemble avec son épouse, par acte notarié du 13 novembre 1989, une maison unifamiliale sise à ..., dans laquelle ils auraient effectué de « *nombreux travaux de rénovation et de transformation* » avant de pouvoir y emménager. Il cite ainsi à titre d'exemples que les travaux ci-après énumérés auraient dû être effectués, afin de rendre la maison habitable : remise en peinture de la maison, pose d'un nouveau revêtement mural, pose d'un nouveau carrelage et d'un nouveau sanitaire dans la salle de bains, pose d'un parquet dans les chambres à coucher des enfants et des parents et mise en place d'une cuisine équipée. Il soutient en outre que dans la mesure où ils auraient acquis ladite maison en échange de leur appartement précédemment occupé par eux, et que l'entrée en jouissance des deux immeubles se serait effectuée le jour de l'acte notarié, ils auraient dû quitter leur appartement afin de permettre aux vendeurs de la maison d'emménager dans l'appartement en question. Dans la mesure où, toutefois, ils n'auraient pas pu habiter dans la maison qu'ils venaient d'acquérir, au vu de l'importance et de l'envergure des travaux à y réaliser, ils auraient été obligés d'entreposer leurs effets mobiliers dans le garage de leur nouvelle maison « *en les recouvrant d'une bâche de protection* », en prenant résidence pendant la durée des travaux dans la maison du père de Monsieur Il expose encore que les travaux de rénovation et de transformation auraient été entamés vers la fin de l'année 1989 et se seraient poursuivis jusqu'en décembre 1990, mois au cours duquel ils auraient pu commencer à habiter leur nouvelle maison. Il fait valoir que la durée de ces travaux s'expliquerait par le fait que la majeure partie des travaux aurait été exécutée par leurs propres soins pendant leurs périodes de loisirs.

Quant au caractère inhabitable de leur maison pendant la période des travaux, il relève que les « *importantes nuisances liées aux travaux* », tels les émanations toxiques,

les bruits, les courants d'air, ainsi que l'impossibilité de meubler les différentes pièces de la maison, en raison des travaux y effectués, auraient justifié leur décision de ne pas habiter cette maison jusqu'à la fin desdits travaux, en insistant plus particulièrement sur le fait que ces inconvénients auraient été plus particulièrement intolérables du fait qu'à l'époque lui et son épouse étaient les parents d'un enfant en bas âge.

En droit, il reproche au directeur d'avoir retenu que pendant la période des travaux précités la maison d'habitation aurait été habitable par sa famille ou qu'elle se serait du moins trouvée à leur disposition, en leur refusant de ce fait la déduction au titre des frais d'obtention des dépenses effectuées dans le cadre de la rénovation et de la transformation de ladite maison, en imposant pour le surplus le revenu provenant de la valeur locative de l'habitation pour l'année 1990 en question.

Il conteste que pendant la durée des travaux, à savoir jusqu'en décembre 1990, leur maison ait été habitable, étant donné que, d'une part, d'importants travaux de rénovation et de transformation auraient été en cours et, d'autre part, celle-ci n'aurait pas pu être meublée, de sorte qu'elle n'aurait pas pu être « *effectivement utilisée* ». Il déclare que ce n'est qu'en date du 23 décembre 1990 qu'ils auraient pu emménager dans leur nouvelle maison en quittant celle de son père où ils auraient habité pendant la période des travaux.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soutient qu'en principe, une maison d'habitation « *complètement achevée, mais vide* », ne produirait pas de revenu imposable et que par contre, une maison d'habitation déjà meublée, se trouvant à la disposition de son propriétaire qui pourrait en tirer profit « *à tout instant* », déclencherait la fixation de la valeur locative, ainsi que l'imposition de celle-ci, en ce qu'elle se trouverait « *continuellement à sa disposition* ».

Quant au cas d'espèce, il expose que la simple allégation du demandeur suivant laquelle la maison n'aurait pas été habitable pendant la période litigieuse, ne serait pas suffisante, mais qu'elle devrait être appuyée par des pièces et documents, et plus particulièrement par les factures acquittées dont le demandeur solliciterait la déduction au titre des frais d'obtention et portant sur des travaux de réparation antérieurs à l'occupation effective. Il reproche dans ce contexte au demandeur de ne pas avoir soumis de tels documents au bureau d'imposition, au directeur, ainsi qu'au tribunal et, plus particulièrement, de ne pas avoir donné de suite à une demande afférente qui lui a été adressée par le directeur.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur rétorque qu'il n'aurait pas pu faire droit à la demande qui lui a été adressée par l'administration des Contributions directes tendant à l'obtention des factures dressées par les corps de métier chargés des travaux de rénovation et de transformation de la maison d'habitation, dans la mesure où la plupart sinon l'intégralité desdits travaux auraient été effectués par lui-même et son épouse, ainsi qu'avec l'aide de proches parents, de sorte qu'il serait uniquement en mesure de verser des factures datant de la fin de l'année 1989 et se rapportant à l'achat de matériaux acquis dans le cadre de la rénovation de la maison. Il ajoute que les travaux de rénovation n'auraient pu avancer que « *très lentement* » au vu du fait que lui-même et son épouse auraient travaillé à plein temps « *avec des horaires irréguliers et de fréquents déplacements à l'étranger* ».

En ce qui concerne leur déménagement, il soutient qu'il serait dans l'impossibilité de produire une facture afférente, étant donné que ledit déménagement se serait effectué par leurs propres moyens. Les meubles auraient été entreposés dans le garage de la nouvelle maison d'habitation à partir du mois de décembre 1989 jusqu'à la fin du mois de novembre 1990, époque à laquelle ils auraient commencé à disposer les meubles dans les différentes pièces de la maison au fur et à mesure de leur achèvement, pour emménager leur maison en date du 23 décembre 1990.

En substance, il conteste que pendant la période de fin novembre 1989 au 23 décembre 1990, la maison d'habitation aurait été achevée et meublée et se serait trouvée « *continuellement* » à leur disposition, en offrant de prouver par toute voie de droit, notamment par la voie du témoignage, les différents types de travaux exécutés dans leur maison ainsi que les périodes pendant lesquelles lesdits travaux ont eu lieu.

En vertu de l'article 98, paragraphe (1), point 5 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », est considéré comme « *revenu provenant de la location de biens le revenu provenant (...) de la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle des dépendances* ».

Par occupation d'une habitation, il y a lieu d'entendre non seulement l'utilisation effective par le propriétaire de son habitation mais également le fait que celle-ci se trouve du moins continuellement à sa disposition. Ainsi, une habitation est à la disposition de son ou de ses propriétaires à partir du moment où elle n'est pas occupée par un tiers, locataire ou simple occupant, avec ou sans droit ou titre, et qu'elle est meublée et en état d'être habitée.

Il importe partant d'analyser si au cours de l'année fiscale 1990 Monsieur ... et sa famille ont habité la maison unifamiliale sise à ..., c'est-à-dire s'ils ont effectivement occupé les lieux en question ou si la maison se trouvait à leur disposition pour être habitée, cette analyse s'effectuant sur base des pièces et éléments du dossier et des renseignements fournis par les parties à l'instance.

Afin d'établir le fait que lui-même ainsi que sa famille n'ont pas occupé la maison litigieuse au cours de l'année 1990, le demandeur produit notamment une attestation signée par son père suivant laquelle la famille du demandeur a habité chez lui, à savoir à ..., « *du mois de novembre 1989 au mois de décembre 1990 inclus* », un certificat de changement de résidence établi par le bourgmestre de la commune de ..., suivant lequel le ménage ...-... a pris domicile à ..., avec effet au 25 octobre 1989, en déclarant quitter leur domicile antérieur situé à ..., un certificat de changement de résidence établi par le bourgmestre de la commune de ... suivant lequel le ménage ...-... a établi son domicile à ..., avec effet au 18 février 1991, au sujet duquel le demandeur explique que ce certificat aurait été établi un certain temps après leur emménagement effectif dans ladite maison, celui-ci s'étant en réalité effectué le 23 décembre 1990, ainsi que de très nombreuses factures relatives surtout à l'achat de matériel qui, suivant les renseignements fournis par le demandeur, ont trait à l'achat de matériaux en vue de la restauration et de la transformation de la maison d'habitation, lesdits travaux ayant été effectués, suivant les mêmes informations, par le demandeur lui-même, avec l'aide de proches parents et d'amis. Une partie de ces factures ont été émises au cours de l'année 1989 et une autre partie de celles-ci ont été émises au cours de l'année 1990. Dans ce contexte, le demandeur admet avoir acquis la majeure partie du matériel au cours de l'année 1989,

mais que les travaux se seraient en réalité étalés au cours de l'année 1990, au fur et à mesure de ses disponibilités de temps libre pendant lequel il était à même de procéder à ces travaux.

Face à ces pièces et au récit cohérent du demandeur, la partie défenderesse soumet au tribunal de simples suppositions, non autrement documentées, suivant lesquelles le demandeur, ainsi que sa famille auraient occupé leur maison d'habitation sise à ... au cours de l'année fiscale 1990, pour y avoir effectivement habité, contrairement aux affirmations du demandeur. En l'absence de preuves ou d'éléments concordants permettant de conclure à la vraisemblance des hypothèses émises par l'Etat, ce dernier est en défaut de rapporter au tribunal des éléments permettant de combattre ou de relativiser les éléments de preuve soumis à la juridiction par le demandeur, de sorte à ce que, au vu des pièces et éléments se dégageant du dossier soumis au tribunal, ce dernier est amené à conclure que suivant l'état actuel d'instruction du dossier, la preuve a été rapportée à suffisance de droit par le demandeur afin de conclure à sa non occupation, avec le reste de sa famille, de la maison d'habitation sise à ..., pendant l'année 1990.

Partant, le directeur s'est basé sur des faits matériellement inexacts, entraînant la réformation de la décision critiquée du 9 novembre 1998.

Cette conclusion ne saurait pas être énervée par les simples faits qu'une police d'assurance ayant pour objet d'assurer tant l'immeuble sis à ..., que les effets mobiliers s'y trouvant a pris effet en date du 16 novembre 1989, qu'une machine à laver la vaisselle, située dans ladite maison, a été réparée au cours de l'année 1990 et qu'un abonnement au service de télédistribution, ayant été maintenu, d'après les affirmations soumises au tribunal par le demandeur, à la suite de sa souscription par les anciens propriétaires de la maison, au cours de l'intégralité de l'année 1990, ces faits, à eux seuls, n'étant pas de nature à relativiser les éléments de preuve rapportés par le demandeur. Il en est de même du fait que la procédure du changement de résidence ayant pour objet de déclarer le domicile de la famille du demandeur à ..., avec effet seulement à partir du 18 février 1991, alors qu'en réalité il déclare lui-même avoir habité la maison antérieurement, à savoir à partir du 23 décembre 1990, en ce qu'il ne saurait pas non plus porter à conséquence, de même que le fait que le demandeur se trouve être dans l'impossibilité de fournir une facture relative à son déménagement, dans la mesure où il déclare d'une manière crédible avoir procédé lui-même audit déménagement, avec l'aide de tierces personnes proches.

Le rôle du tribunal saisi d'un recours au fond en matière fiscale visant en particulier la cote d'impôt ne consiste pas à dégager par un calcul final la cote nouvelle applicable sur recours, mais à fixer les principes d'imposition nécessaires et suffisants permettant à l'autorité fiscale compétente de dégager utilement la cote d'impôt à appliquer sur recours contentieux (trib. adm. 14 février 2001, n° 11446a) du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, XI, Procédure contentieuse, n° 341, p. 372).

Le tribunal ayant relevé ci-avant une erreur quant à la réalité des faits sous-jacents au bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1990, il y a lieu de renvoyer le dossier au directeur pour transmission au bureau d'imposition compétent, afin d'établir un nouveau bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1990, sur base des principes de droit et faits dégagés ci-avant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

déclare le recours en réformation irrecevable, en ce qu'il a été introduit par Madame ... ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond, par réformation, dit que le demandeur n'a pas occupé sa maison située à ..., au cours de l'année fiscale 1990 ;

dit qu'il n'y a partant pas lieu de l'imposer au titre de la valeur locative de l'habitation préqualifiée pour l'année fiscale 1990 ;

dit qu'il a droit à la déduction des frais d'obtention relatifs à la maison d'habitation précitée pour l'année fiscale 1990 ;

réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 novembre 1998 dans cette mesure et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur, pour transmission au bureau d'imposition compétent, afin d'établir, sur base des principes retenus ci-avant, un nouveau bulletin d'impôt pour l'année fiscale en question ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, vice-président
M. Campill, premier juge
M. Spielmann, juge

et lu à l'audience publique du 16 juillet 2003 par le vice-président, en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Schockweiler